

# 海峡两岸清税前置程序比较研究\*

## ——兼论《税收征管法》有关条款的修订

李 刚\*

**【摘 要】**在我国台湾地区,“司法院大法官”对税捐复查限制规则先后四次审查,宣告其失效,从而促动相关制度修订及废除。由其制度变迁史获得的启发是,大陆《税收征管法》第88条规定的清税前置程序对纳税人依《宪法》所享有的平等权和救济权侵害甚深;该法最新修订草案仅将清税程序的位置由复议前改为起诉前,同时扩大了必经复议的税务争议范围,反倒不如现行法第88条。解决方案分为近期和远期两步:近期可以采取改为半数清税以减轻对纳税人平等权和救济权的侵害程度;远期则以完全废除清税前置程序为目标,同时辅之以救济程序期间加计利息并强制执行的反向阻却性措施和半数清税可暂缓强制执行的正向诱导性措施,以求得维护纳税人宪法权利和保障国家税收之间的均衡。

**【关键词】**清税前置;比较;平等权;救济权

我国现行《税收征收管理法》(简称《税收征管法》)的全面修订自2003年启动以来,历经三届全国人大常委会的立法规划,至今尚未完成。其中,有关税务争议解决机制的“双重前置程序”是修订中的难点问题之一。2014年7月《国家税务总局办公厅关于征求〈税收征管法修订稿(征求意见稿)〉意见的通知》(税总办函[2014]577号)所发布的该法修订案草案(简称《2014意见稿》)和2015年1月原国务院法制办官网公布的该法修订案草案(简称《2015修订草案》)均对“双重前置程序”作出修改。

《税收征管法》第88条(简称“第88条”)和《税收征管法实施细则》(简称《实施细则》)第100条及《税务行政复议规则》等所规定的独特的税务争议解决机制,使之在行政争议解决机制中独树一帜。本文将之概括为“双重前置程序”+“自由选择程序”的“分程序机制”,即对纳税争议与非纳税争议分别采取不同的救济程序;其中,纳税争议所适用的双重前置程序又由“清税前置程序”(即复议之前必须先缴清税款及滞纳金或提供相应担保)+“复议前置程序”(即起诉之前必须先经复议)构成。

在我国台湾地区,也曾存在与大陆清税前置程序类似的规则、即税捐复查限制规则(或简称“限制规则”),但在1986—1997年间,历经“司法院大法官”先后四次审查之后,最终认定该规则失效,相关规定亦予以修改。本文即对此加以比较研究。

\* 本文系国家社科基金一般项目“税制改革中的法律解释问题研究”(15BFX132)的阶段性成果。

\*\* 法学博士,厦门大学法学院副教授。

## 一、大陆清税前置程序的立法演变及其评析

## (一) 大陆清税前置程序的立法演变

表 1 税收征管法中税务争议解决机制不同方案比较表

|                   | 1986 年《税收征管条例》   | 1992 年《税收征管法》  | 现行《税收征管法》  | 《2014 意见稿》<br>(方案一)   | 《2015 修订草案》<br>(方案二)   |
|-------------------|--|--|--|---|--|
| 条文概括              | 第 40 条 纳税主体同税务机关发生纳税或者违章处理问题争议时,必须先缴纳税款、滞纳金、罚款,然后复议。对复议答复不服的,可以起诉。 | 第 56 条 纳税主体同税务机关发生纳税争议时,必须先缴纳税款及滞纳金,然后申请复议。对复议决定不服的,可以起诉。其他税务争议,当事人可以申请复议;对复议决定不服的,可以起诉。当事人也可以直接起诉。(第三款:略) | 第 88 条 纳税主体同税务机关发生纳税争议时,必须先缴纳税款及滞纳金或者提供相应的担保,然后申请复议;对复议决定不服的,可以起诉。其他税务争议,当事人可以申请复议,也可以起诉。(第三款:略) | 第 131 条 纳税主体同税务机关发生争议时,可以申请复议。<br>第 136 条 对复议决定不服的,应当先缴纳税款或者解缴税款或者提供相应的担保,然后可以起诉。 | 第 126 条 纳税主体同税务机关在纳税上和直接涉及税款的行政处罚上发生争议时,可以申请复议;对复议决定不服的,应当先缴纳税款或者解缴税款或者提供相应的担保,然后可以起诉。其他税务争议,可以申请复议,也可以起诉。 |
| 分程序与否             | 不分程序 <sup>①</sup>  | 分程序  |  | 不分程序  | 分程序  |
| 必经复议的争议           | 税务争议   | 纳税争议   |  | 税务争议  | 纳税争议+税款处罚争议=扩大版纳税争议  |
| 自由选择对象范围          | 无  | 非纳税争议  |  | 无   | 除扩大版纳税争议以外的其他税务争议  |
| 清税条件              | 缴纳税款、滞纳金和罚款  | 缴纳、解缴税款及滞纳金  | 同前+提供相应的担保   |   |  |
| 前置程序              | 双重前置程序:清税→复议→诉讼  |  |  | 双前置程序:(复议+清税)→诉讼  |  |
| 优劣比较 <sup>②</sup> | 4  | 2  | 1  | 3   | 2  |

说明:

① 所谓“不分程序”,是指所有税务争议均适用双重前置程序;

② 以对纳税主体救济权利的限制程度为主要标准,由优至劣按 1 至 4 排序。

如表 1 所示,第 88 条最早来源于 1986 年《税收征收管理条例》(简称《税收征管条例》),其第 40 条规定,纳税人等当事人与税务机关在纳税或者违章处理问题上发生争议时,必须先缴纳税款、滞纳金(简称“纳税前置程序”)和罚款,然后申请复议;对复议决定不服的,可以起诉。1992 年《税收征管法》第 56 条开始采用分程序机制,将针对罚款等事项的非纳税争议纳入自由选择程序,对纳税争议采取双重前置程序。第 88 条则在前法的基础上增加了提供相应担保作为清税的选项之一。

## (二) 大陆清税前置程序评析

长期以来,以税务机关为代表坚持清税前置程序的主要理由在于两个方面:一方面是确保税款及时入库,另一方面是防止纳税人滥用救济权获取延迟纳税的好处。

从第一方面看,有学者指出清税前置程序的目的是最大限度地保全国家的财政利益,如不要求纳税人

提前缴纳税款,税款在漫长的救济过程中可能有“灭失”的风险。<sup>[1]</sup>对此,学界多以《行政复议法》第21条和2014年《行政诉讼法》第56条(原第44条)所规定的复议、诉讼期间行政行为不停止执行原则(简称“不停止原则”)为理由,认为税务机关完全可以通过税收强制执行措施来获得税收债权的满足,因此清税前置程序与确保税款安全之间无必然联系;倒是反而可能造成税务机关消极行使税收强制执行措施的“懒政”现象。<sup>[2]</sup>

实际上,如果说1986年《税收征管条例》第40条规定纳税前置程序,是由于当时尚无《行政诉讼法》(最早施行于1990年)和《行政复议法》(最早施行于1999年)还情有可原的话;即便1992年《税收征管法》颁行之时,也还仅有《行政诉讼法》,尚无《行政复议法》,<sup>[3]</sup>因此1992年《税收征管法》第56条第2款最后一句话称“复议和诉讼期间,强制执行措施和税收保全措施不停止执行”;2001年《税收征管法》修订之时,其第88条删去了上述最后一句话,说明在《行政复议法》和《行政诉讼法》已经明确规定不停止原则的情况下,《税收征管法》无须重复规定,却仍然保留清税前置程序,就很难说得过去了。事实上,由国家税务总局先后颁发于1991年的《税务行政复议规则》(国税发〔1991〕160号)第39条、1993年的《税务行政复议规则》(国税发〔1993〕119号)第44条、1999年的《税务行政复议规则(试行)》(国税发〔1999〕177号)第24条、2004年的《税务行政复议规则(暂行)》(国家税务总局令第8号)第24条和2010年的《税务行政复议规则》(国家税务总局令第21号)<sup>[4]</sup>第51条均规定了复议期间的不停止原则。由此可见,认为纳税人试图通过提起复议的方式来阻碍税收强制执行措施、进而影响税款入库的担心完全是多余的。

从第二方面看,所谓滥用救济权获取延迟纳税的好处,实则既先以纳税人存在过错的假设为前提,又后推定纳税人存在“滥用”救济权的“恶意”。就前者而言,有学者指出,清税前置“实质是对提起行政复议的纳税人预先推定为违反了税收法律法规……这种‘过错推定’是对纳税人基本权的不尊重”;<sup>[5]</sup>就后者而言,有学者认为,推定纳税人行使救济权利的目的是“恶意”延缓缴纳税款或转移财产,使得清税前置成为一种“有罪推定”。<sup>[6]</sup>

结合现行《税收征管法》有关税收滞纳金的规定来看,本文认为,清税前置程序对于纳税人权利保护唯一可能的好处就在于避免税收滞纳金计征期间过长。由于税收滞纳金计征规则未扣除任何期间,因此当纳税人提起复议之前未予清税,那么当其在救济程序(包括复议和诉讼程序)中败诉时,救济程序进行的期间均将计入税收滞纳金的计征期间。但是,这并不能成为清税前置程序取得正当性的理由,只是由于税收滞纳金计征规则设计不当,从而使先行清税在客观上具有了阻止税收滞纳金继续计算的作用。

除了上述对保留清税前置程序的两个主要理由的反驳之外,学界最主要的批评性意见就在于该程序对平等原则和比例原则的违反。对平等原则的违反方面,清税前置程序以经济条件决定纳税人是否能够获得救济,即俗称的“花钱买诉权”,造成有财力纳税人与无财力纳税人之间的不公平,<sup>[7]</sup>实践中已不乏无力满足清税前置程序而救济无门的案例。<sup>[8]</sup>对比例原则的违反方面,有学者指出,清税前置程序形式上确保税款及时入库的立法目的在实践中异化成税务机关减少复议和诉讼的发生,不停止原则也使该程序缺乏必要性,

[1] 参见王霞、陈辉:《税收救济“双重前置”规则的法律经济学解读》,《税务研究》2015年第3期。

[2] 参见吴挺明、柯晨:《论清税前置程序》,《现代法治研究》2017年第4期。

[3] 事实上,作为《行政复议法》的前身,由国务院1990年颁布、1991年起施行、1994年修订的《行政复议条例》第39条就已经规定了复议期间具体行政行为以不停止执行为原则、停止执行为例外。

[4] 《国家税务总局关于修改〈税务行政复议规则〉的决定》(国家税务总局令2015年第39号)修正。

[5] 参见刘剑文、侯卓:《纳税前置制度的反思与超越》,《江汉论坛》2015年第6期。

[6] 参见付大学:《比例原则视角下税务诉讼“双重前置”之审视》,《政治与法律》2016年第1期。

[7] 参见刘剑文:《纳税人权利保护:机遇与挑战》,载《涉外税务》2010年第5期。

[8] 2010年河南省汇林置业有限公司逃税案,参见辛红:《河南一开发商“非典型逃税”领4亿元天价罚单》,载《法制日报》2010年2月11日第11版。对该案的详细分析,参见廖仕梅:《废除税务行政救济前置条件的必要性与可行性》,《行政法学研究》2017年第1期;叶姗:《地方政府以税抵债承诺的法律约束力——基于“汇林置业逃税案的分析”》,《法学》2011年第10期。



至于该程序造成部分纳税人救济权利被剥夺的损害也远非所谓税款所代表的公共利益所能比拟。<sup>[9]</sup>

司法实践中,由于未能清税而直接申请复议未被受理继而起诉亦被驳回的案例不胜枚举,但仍有纳税人主张其有关税务争议不属于纳税争议从而无须以清税和复议为前提条件进而提起诉讼,虽然不同的法院对不同的税务争议认定不同,<sup>[10]</sup>但起码说明纳税人试图能够绕开不公平的清税条件而获得司法救济的意愿和努力。甚至已有法院认为,纳税人虽超出税务机关核定的期限才予以清税,但仍在法定期限内提出复议申请,税务机关应予受理。<sup>[11][12]</sup>更有法院认为,只要纳税人提出了复议申请,即满足了规定的程序条件;至于复议机关是否受理复议申请,不影响复议申请人因不服原具体行政行为而提起诉讼。<sup>[13]</sup>

## 二、台湾地区税捐复查限制规则的制度演变及其评析

### (一)台湾地区税捐复查限制规则的演变——以有关“大法官解释”为线索

台湾地区行政救济包括复查、诉愿和诉讼三个程序,其中复查系向原处分机关提出,诉愿则向原处分机关的上级机关提出(类似于行政复议),二者均属行政机关内部救济程序。所谓税捐复查限制规则,是指有关以缴纳一定比例税款、保证金或者提供相应担保等作为进入复查程序前置条件的规则的统称。<sup>[14]</sup>

台湾地区实践中,有关税捐救济限制规则变动相对频繁。<sup>[15]</sup>由于自1986年起,限制规则的制度演变受“大法官解释”的影响甚巨,故本文仅以有关“大法官解释”及其申请案由为线索,梳理受其影响所及的“海关缉私条例”“税捐稽征法”和“关税法”中限制规则在有关“大法官解释”前后的立法演变历史。

#### 1.“释字第211号解释”“释字第439号解释”与台湾地区“海关缉私条例”第49条

“释字第211号解释”“释字第439号解释”所针对者系当时台湾地区施行的“海关缉私条例”第49条(简称“第49条”)。1973年“海关缉私条例”第49条规定,声明异议(即申请复查)<sup>[16]</sup>案件,海关得限期缴纳原处分或不足金额1/2保证金或提供同额担保,逾期不为缴纳或提供担保者,其异议不予受理。

原因案例1:1982年,台北市某报关行股份有限公司(简称“报关行”)进口货物时未据实申报,被基隆海关科处罚款3000万余元(新台币;下同)并没收未据实申报的货物,报关行未依第49条满足部分清税

[9] 同注[6]。

[10] 在有的案例中,法院认为,纳税人要求税务机关认定其为软件企业的表象背后是能否享受税收优惠的实质,因而认定是否属于软件企业属于纳税争议,须适用双重前置程序;参见湖南益阳赫山区法院(2016)湘0903行初字第39号行政判决书。还有案例中,法院认定纳税人凭法院的执行裁定书及协助通知书申报缴纳契税因而与税务机关产生的争议不属于纳税争议;参见湖北荆门掇刀区法院(2017)鄂0804行初字第114号行政判决书。

[11] 参见河南驻马店驿城区法院(2014)驿行初字第75号行政判决书。

[12] 根据《行政复议法》第9条第1款,当事人提出行政复议申请的期限一般为60日。根据《税收征管法》第88条、《税务行政复议规则》第14条和第33条,纳税主体只有在按照税务机关确定的期限清税之后才可在60日之内提出复议申请;而根据《实施细则》第73条,税务机关责令限期缴纳的最长期限不得超过15日。因此,实践中当纳税主体超过15日之后才清税,但在法定复议申请期限的60日之内提出复议申请,均被复议机关以超期清税为由不予受理复议申请;由此造成的后果是,作为下位法的行政法规(《实施细则》)和部门规章(《税务行政复议规则》)所规定的清税期限不当地构成了作为上位法的法律(《行政复议法》)所规定的复议申请要件,限缩了当事人申请复议的权利。已有法院判决“婉转”地指出了上述问题;参见吉林长春中院(2019)吉01行终第30号行政判决书。

[13] 参见广东茂名茂南区法院(2014)茂南法行初字第28、31号行政判决书。一审法院的有关观点在此后的二审判决中也得到了二审法院的进一步认可;参见广东茂名中院(2015)茂中法行终第49、50号行政判决书。相反的法院判决请参见河南许昌魏都区法院(2010)魏行初字第044-2号行政裁定书。该案中,法院认为,复议机关不予受理决定不能视为其作出的行政复议决定,原告应当向复议机关申请继续行政复议。

[14] 参见黄俊杰:《税捐正义》,台湾翰芦图书出版有限公司2002年版,第83-84页。

[15] 同前注,第14-33页。

[16] 此处“声明异议”实即“申请复查”,“海关缉私条例”2001年1月第5次修正时,即将原法中的“声明异议”改为“申请复查”,以与其他税法有关规定保持一致。

前置条件,即向基隆海关声明异议,未被受理。后该报关行依法提起诉愿、再诉愿和行政诉讼均因程序未合遭驳回,并于1984年9月被台湾地区“行政法院”1984年裁字第552号裁定终局驳回。该报关行负责人王某某于1984年10月声请“大法官解释”。

“释字第211号解释”认为,第49条“旨在授权海关审酌具体案情,为适当之处分,以防止受处分人藉故声明异议,拖延或逃避税款及罚鍰之执行,为贯彻海关缉私政策、增进公共利益所必要”,不抵触公法上的平等原则,也未侵犯人民的诉愿权和诉讼权。

原因案例2:1993年,某有限公司因进口货物涉嫌提供价格不实发票、逃漏进口税捐,被基隆关税局追征所漏税费并科处罚款合计约141万余元;原因案例3:1994年,某股份有限公司被台北关税局认定未经核准将保税物品转售,科处罚款4.51亿余元;原因案例4:1994年,某有限公司进口货物时,因货主黄某某私自夹藏毒品被查获,虽经司法调查认定该公司并不知情,却仍被高雄关税局科处罚款3186万余元。前述三案中,被处罚当事人均因未依第49条满足部分清税前置条件,声明异议未予受理,后依序提起诉愿、再诉愿和行政诉讼,并终遭“行政法院”终局裁定驳回;于是三案当事人分别声请“大法官解释”。

“释字第439号解释”认为,第49条“使未能于法定期限内缴纳保证金或提供同额担保之声明异议人丧失行政救济之机会,系对人民诉愿及诉讼权利所为不必要之限制”,应不再适用。而“释字第211号解释”相关部分应予变更。

然而,即便该号解释已宣布第49条失效,但“海关缉私条例”此后2001—2010年期间4次修正均未涉及第49条,直至2013年修正时才最终删除了第49条。

## 2. “释字第224号解释”和“税捐稽征法”第35条

1976年“税捐稽征法”第35条(简称“第35条”)第1项规定,纳税人申请复查之前,应于规定缴纳期间内,遗产税须按核定税额缴纳1/3税款,其他各税须按核定税额缴纳1/2税款,或提供相当担保;第36条第1项规定,纳税人未依第35条第1项满足部分清税前置条件而申请复查者,视为未申请复查。

原因案例5:纳税人郑某某获得其先父遗产土地一块,于1979年12月26日时核定遗产税为4965元;待至1983年4月21日郑某某办妥一切先行手续再次申报时,该土地每平方米公告现值150元被误为280元核算,遗产税额由原4965元随之增至24万余元,另外加上1978年至1983年期间的非法利息,以及误将非郑某某先父原所有土地亦核算在内。郑某某无力资力按照第35条缴纳1/3税款近20万元,申请复查未被受理。郑某某依序提起诉愿、再诉愿和行政诉讼,终被“行政法院”1984年裁定第709号裁定终局驳回。

原因案例6:陈某某等人受让某股份有限公司所有股份后,才发现该公司已经属于倒闭公司,始终无法营业,而原股东已经潜逃。1986年1月,公司全体股东决定予以解散,陈某某被选任为清算人。1986年12月,高雄市国税局核定该公司(原股东经营时的)1981年营利事业所得税94万余元及短估金9万余元,并以陈某某未按照税捐受偿顺序缴清税捐为由,要求陈某某依照“税捐稽征法”第13条规定补缴。陈某某未申请复查,而直接提起诉愿、再诉愿及行政诉讼,终被“行政法院”1987年裁字第896号裁定终局驳回。上述两案当事人遂声请“大法官解释”。

“释字第224号解释”认为“税捐稽征法”有关部分清税前置的规定“使未能缴纳或提供相当担保之人,丧失行政救济之机会,系对人民诉愿及诉讼权所为不必要之限制”,违反了公法上的平等原则,侵犯了人民的诉愿权和诉讼权,并违背了“租税法律主义”,自解释公布之日起两年内失去效力。

1990年1月“税捐稽征法”修正时,第35条得以大幅修订,第1项有关部分清税前置条件的规则予以删除,第36条亦配合第35条的修正被删除。

## 3. “释字第321号解释”与“关税法”第23条

1986年“关税法”第23条规定,纳税人如不服海关的核定,得于法定期限内缴纳全部税款或者经海关核准提供相当担保,再书面声明异议,请求复查;纳税人未缴纳税款或提供担保者,视为未请求复查。

原因案例7：某木业股份有限公司为原木保税工厂，高雄海关保税组认为其产品在1982年、1983年申报之税则号别、税率有误，重新合计税捐并补征差额税捐。申请人不服提出异议，曾奉台湾当局“财政部”特准免交保证金，并经高雄海关撤销原处分。后高雄海关保税组又依1982年、1983年的标准计征税捐。申请人认为这种改变无明文规定，因此提出赔偿申请，经高雄地方法院、台湾高等法院台南分院及“最高法院”判决，均予以驳回；其中，台湾地区“最高法院”1991年“台上字第1358号判决”认为高雄海关所为“补税处分，于法难谓无据，以申请人未依‘关税法’第23条之规定缴纳相当全部补税额之保证金，依法视为未请求复查，应认为该补税处分于届14日期限时已拟制确定。虽事后‘财政部’准予免除保证金，进行行政救济，均不足以影响此项法律拟制之效力”。判决后，当事人声请“大法官解释”。

“释字第321号解释”认为，1986年“关税法”第23条“使纳税义务人未能按海关核定税款于期限内全数缴纳或提供相当担保者，丧失行政救济之机会，系对人民诉讼权所为不必要之限制”，侵犯了公法所保障的人民诉讼权。

由于“释字第224号解释”已判定1976年“税捐稽征法”第35条有关部分清税前置条件失去效力，而1986年“关税法”第23条有关全部清税前置条件的规定与之相比有过之而无不及。为此，台湾当局行政机构于1990年4月26日主动以配合“释字第224号解释”意旨为理由，向“立法”机构提出修正“关税法”第23条规定（删除申请复查之条件限制）之提案。<sup>[17]</sup>1991年7月“关税法”修正时，其第23条不再将全部清税作为申请复查的前置条件，而是改为货物放行的条件。

## （二）台湾地区税捐复查限制规则立法演变的评析

在台湾地区，最早确立于20世纪初的限制规则，先于1986年通过司法审查，随后于1988年、1993年和1997年相继被宣告失效，“海关缉私条例”等法律中有关限制规则亦因违反公法原则或侵犯公法上的权利而被删除或变更。

从“释字第211号解释”来看，其确认限制规则能通过司法审查的主要理由在于“防止受处分人借故声明异议，拖延或逃避税款及罚款之执行”，与前述大陆赞成清税前置程序的理由并无二致。然而，也正是在该号解释中刘铁铮大法官提出的“不同意见书”，主张应限制规则存在问题，该少数意见成为此后“大法官解释”的多数意见。

在其“不同意见书”中，刘铁铮大法官系统阐述了1973年“海关缉私条例”第49条的四个问题：第一，该条例1978年修订时，增订第49条之1有关假扣押与假处分的规定，已可以达到避免受处分人故意借申请异议之名以拖延、逃避执行的目的，所以缴纳保证金与增进公共利益没有必然联系，反而构成人民诉愿权行使的障碍；第二，该条例对声明异议设置限制实际上剥夺了公法上保障的人民的救济权利；第三，大法官应当审查的是限制规则是否违反公法原则而非原海关处分是否恰当的问题；第四，请求行政救济以不停止原处分之执行为原则。

“释字第224号解释”的解释理由书则指出1976年“税捐稽征法”第35条有关限制规则的三个问题：首先，该规则造成有资力者与无资力者之间的不公平待遇；其次，“税捐稽征法”第38条第3项及第39条有关行政救济程序确定后始予强制执行的规定，可能导致申请复查者反而可在部分清税之后，利用行政救济程序长期拖欠未缴部分税款或趁机隐匿财产，以逃漏其余税款，故该规则难达防止流弊之目的，系对人民行使救济权所为不必要之限制；最后，第39条规定对于未经行政救济程序者，亦有欠公平，且与不因提起救济程序而停止原处分执行之原则不合。

“释字第321号解释”的解释理由书，除援引“释字第224号解释”和“释字第288号解释”之外，针对1986年“关税法”第23条，进一步指出提起行政救济并无停止原处分执行之效力，致上述规定徒使未能于

[17] 参见台湾地区“司法院释字第321号解释”郑健才不同意见书。



规定期限内清税的纳税人丧失行政救济之机会,系对人民诉讼权所为不必要之限制。“释字第 439 号解释”的解释理由书,则指出“海关缉私条例”第 49 条“对人民诉愿及诉讼之权利‘显为’不必要之限制”。

可见,“大法官解释”对限制规则的废除起到了决定性作用。由于不同的解释对不合适的规定采取了不同的宣告方式,<sup>[18]</sup>致使相关系争规定修订或废止的进程不一。例如,“释字第 224 号解释”采取限期失效宣告方式,促使“税捐稽征法”第 35 条在 2 年限期届满前得以修订。再如,“释字第 321 号解释”因所针对的“关税法”第 23 条在作成解释前已因“释字第 224 号解释”的影响而被修订,因此仅对违反公法原则和侵犯权利进行宣告,从而使该号解释的申请人得以获得“个案救济”。<sup>[19]</sup>至于“释字第 439 号解释”采取的是宣告系争规定立即失效的方式,但所针对的“海关缉私条例”第 49 条在该号解释之后数次修订均未触及,直至该号解释作出 16 年后的 2013 年才被废除,由此可见即便是“大法官解释”亦有窒碍难行之时,“工程受益费征收条例”第 16 条有关半数缴纳的复查限制规则至今依然存在便是另外一例。<sup>[20]</sup>此外,“证券交易税条例”第 13 条有关限制规则 2010 年修改时也被废除。

### 三、大陆清税前置程序与台湾地区税捐复查限制规则比较

台湾地区的限制规则虽然已被废止,但其制度演变对大陆当前《税收征管法》的修订极具参考价值。以下即从形式到实质比较限制规则和清税前置程序的异同,从而建立起二者的可比性基础。

#### (一) 清税前置程序与限制规则的形式差异

##### 1. 清税前置的位置不同

大陆的清税前置置于税务行政复议,是取得复议申请资格的必要条件;在台湾地区,部分清税前置置于复查申请前,是取得复查申请资格的必要条件。造成如此差异的主要原因,当然就在于台湾地区的税务行政救济相比大陆多了一道向原处分机关申请复查的类型。

##### 2. 要求清税的程度不同

大陆要求全额清税,而台湾地区,除“关税法”原第 23 条要求全额清税外,其他绝大多数税种按“税捐稽征法”原第 35 条规定为 1/2 清税或者 1/3 清税(仅适用于遗产税)。<sup>[21]</sup>因此,比较而言,台湾地区的限制规则对纳税人行政救济权利影响的程度要比大陆为轻。

##### 3. 规则修订的推动力不同

根据台湾地区“‘司法院’大法官审理案件法”第 5 条第 1 项第 2 款,人民申请“大法官解释”,必须“依法定程序提起诉讼,对于确定终局裁判所适用之法律或命令发生有抵触宪制性规定之疑义”。所谓“确定终局裁判”,是指“申请人已依法定程序尽其审级救济之最终裁判而言”。<sup>[22]</sup>因此,前述台湾地区限制规则制度演变史中所介绍的作为解释申请案由的 7 个案例,无一不是当事人穷尽行政救济与一般司法救济程序并取得终局裁判之后,仍然不服,再向“司法院大法官”声请对终局裁判所依规定进行公法上的审查。在“大法官解释”确认系争规定失效后,再由“立法机关”对相关条文进行修改。因此,可以说是始于纳税人、经

[18] 参见吴庚、陈淳文:《宪法理论与政府体制》(增订 5 版),三民书局 2017 年版,第 811-827 页。

[19] 有关“大法官解释”的个案效力和救济功能,参见台湾地区“释字第 177 号解释”“释字第 193 号解释”“释字第 686 号解释”。

[20] 1971 年“工程受益费征收条例”第 16 条第 1 句规定受益人对应纳之工程受益费有异议时,应先行缴纳 1/2 款项,申请复查。该条例此后经过 1973 年、1977 年、1987 年和 2000 年 4 次修订,但第 16 条没有变化。

[21] 遗产税仅须 1/3 清税,主要是基于遗产税的特殊性。根据“遗产及赠与税法”第 8 条第 1 项,未缴清遗产税之前,不得分割遗产或办理转移登记,意味着缴纳义务人必须先以自己的财产履行纳税义务;而且当遗产价值较高以致遗产税金额亦高,继承人又无相应负担能力时,确定较低的清税比例亦有利于其申请复查。至于其他税种尚须 1/2 清税,其理在于救济程序中,征纳双方各有一半胜/败诉的可能。

[22] 陈敏:《行政法总论》,台湾新学林出版有限公司 2016 年版,第 107 页。

由司法审查机关并终于“立法机关”，属于自下而上的模式。

在大陆，合宪审查机制的建立的法理上和实践上经历了“机构优先”“司法审查”“违宪审查”和“合宪性审查”几个不同的发展阶段。<sup>[23]</sup> 2018年3月，十三届全国人大正式设立了“全国人大宪法和法律委员会”，作为合宪性审查与法律草案的审议功能有机结合的混合型、开放性与综合性的专门机构，<sup>[24]</sup>但其具体实践还需假以时日。从《税收征管法》的立法史来看，均由全国人大常委会制定或修改，因此，目前尚属于一种自上而下的模式。

立法机关立法修法本就属分内之事，然而法律规则是否存在问题，必须经由法律实施，尤其是司法实践才能反映出来。在大陆，税法规范存在的大量问题或者被低位阶的部门规章或规范性文件以取代上位法的方式在一定程度上得以消解，或者由于税务行政诉讼不彰而被掩盖；加之税收法律、行政法规草案的拟定权历来被财税主管部门所把持，因此对于清税前置这样一个明显有利于税务行政的制度，财税主管部门显然没有动力加以改变，反而有足够的积极性尽量维持。因此，从这个角度来说，台湾地区的司法在制度变迁中扮演的角色更为关键。

## （二）清税前置程序与税捐复查限制规则的实质相同

### 1. 以经济性能力作为救济前提

前置程序和限制规则中的“清税”与“限制”，论其实质就是纳税人“花钱买救济”，两规则均要求纳税人在公权力救济前，先行全部或者部分清税。这种以纳税人的经济能力作为其是否有资格启动行政救济程序的必要前提，不仅增加了其救济成本和救济难度，还造成无资力的纳税人“无钱无救济”的情形；不但违反了平等原则，而且与税法理应以保障纳税人权利为宗旨背道而驰。这亦是两岸相关规则中清税位置虽然不尽相同，却具有可比性的重要基础。

### 2. 违反宪法及其意旨

我国《宪法》第33条规定了公平的平等权，<sup>[25]</sup>第44条1款规定了公民获得救济的权利，<sup>[26]</sup>但前文表格中无论哪个方案，均存在清税前置程序。虽然方案一、二将清税的位置从行政内部救济前改成行政外部救济前，但其本质都是以纳税人的经济能力决定其能否行使救济权。因此，首先违反平等原则，其次由于对平等原则的违反，造成无资力的纳税人救济权被限制甚至剥夺。同样在台湾地区，宣告限制规则失效的“大法官解释”或者以其违反公法上的平等原则，或者以其侵犯人民的诉讼权为最终理由。

## 四、大陆清税前置程序规则重构

### （一）清税前置程序修订方案评析

如前文表格所示，方案二与第88条的共同之处在于基本维持了分程序机制，最大的差异则在于两个方面：一方面扩大了必经复议的纳税争议的范围，即在现有纳税争议范围的基础上增加了所谓“直接涉及税款的行政处罚”争议，从而构成了扩大版的纳税争议；另一方面是将清税程序由目前的复议之前后移到起诉之前，从而将现行的“复议之前清税+起诉之前复议”的“双重前置程序”改为了在起诉之前必须“复议+清税”的“双前置程序”。方案一的变动则更大，虽然亦将清税的位置后移到复议后、起诉前，但取消了

[23] 参见莫纪宏：《合宪性审查机制建设的40年》，《北京联合大学学报（人文社会科学版）》2018年第3期。

[24] 参见韩大元：《从法律委员会到宪法和法律委员会：体制与功能的转型》，《华东政法大学学报》2018年第4期；以及苗连营：《合宪性审查的制度雏形及其展开》，《法学评论》2018年第6期。

[25] 参见石文龙：《我国宪法平等条款的文本叙述与制度实现》，《政治与法律》2016年第6期。

[26] 参见林来梵：《从宪法规范到规范宪法——规范宪法学的一种前言》，商务印书馆2017年版，第242-243页。



目前的分程序机制,即不再赋予纳税人就非纳税争议所享有的救济程序自由选择权,将所有税务争议的解决都置于双前置程序框架中。

以上方案二通过取消复议之前的清税程序而消除了申请复议的“准入门槛”,表面来看,较之第88条而言似乎是一个进步。但其实并非进步而是退步;从保障纳税人救济权的角度观察,反而不如第88条。理由如下:一是方案二采取必经复议的扩大版纳税争议,进一步限缩了纳税人对自由选择救济程序的空间。二是“双重前置”改为“双前置”程序,对纳税人救济权的限制有过之而无不及。现行的双重前置程序是以复议和诉讼前各自的前置程序,先后分别限制纳税人的复议权和诉讼权,并以“清税→复议”的方式连环相扣综合限制纳税人的救济权。而方案二则使复议和清税同时构成了诉讼前的限制条件,即以“复议+清税”的方式最终限制纳税人的诉讼权;这一做法使得将纳税人挡在法院门外的意图昭然若揭。因为,取消复议前的清税程序,看似清除了纳税人申请复议的障碍,但由于前述第一个原因扩大了必经复议的纳税争议范围,再加上复议毕竟是行政机关的内部救济程序,无论如何完善,在独立性及由此而带来的公正性方面,都难以与司法诉讼程序相比,而后者恰恰是保障纳税人权利的最后一道防线。因此,作为诉讼的前置程序,方案二采取“复议+清税”的制度叠加效应,将会使纳税人试图寻求司法途径解决纳税争议的道路难上加难。至于方案一则将这一困难予以最大化,因为其将所有的税务争议都纳入双前置程序适用范围之内。所以,在表格中,本文以对纳税人救济权利的限制程度为主要标准,将第88条列为现有方案中的最优方案,而将方案一列为最劣方案;1992年《税收征管法》第56条采取的虽然是双重前置程序,但在清税条件中无提供担保的选项,方案二虽有提供担保的选项,但采取的是双前置程序,故二者并列为中间方案。

从方案一、二取消复议之前清税程序的做法,我们可以大致体会到起草机关在面对社会各界对现行清税前置程序的批评意见而试图加以改进的努力,但遗憾的是,起草机关并未清楚地意识到其要害所在。清税前置程序之所以不合理,其关键就在于侵害了《宪法》和有关法律赋予纳税人的救济权和平等权。因此,解决问题的最终方案并非变换位置,而在于从税务争议解决机制中废除该程序。

## (二) 重构清税前置程序规则的建议

我们认为,清税前置程序的存废非一蹴而就,鉴于行政主导式的立法模式短期内还无法扭转,必须考虑把持修订方案拟定权的财税主管部门的可接受程度。为此,可以将清税前置程序的修改分为部分清税的近期目标与最终废除的远期目标,循序渐进。

### 1. 近期目标——部分清税前置程序

所谓部分清税前置,首先是仍然“前置”。但并非如《2015修订草案》那般前置于诉讼,因为其采取的“复议+清税”的双前置程序所具有的叠加效应对于纳税人提起行政诉讼的阻力过于巨大,因此应维持第88条所规定的前置于复议。其次是按比例清税,即如同台湾地区“税捐稽征法”原第35条所规定的那般。至于清税的比例应为多少,有主张20%者,亦有主张50%者,<sup>[27]</sup>从保障纳税人权益角度出发,当然比例越低越好;只不过,财税主管部门可能更倾向于50%。这样与现行规则相比,既可降低纳税人提起复议的困难程度,又可相对减少有资力者与无资力者之间适用该程序时不公平的程度,起码算得上是一种进步。

### 2. 远期目标——废除清税前置程序

上述改采半数清税前置程序的近期目标,其实是不得已而为之的办法,主要目的在于使财税主管部门易于接受。但这不过是台湾地区在20世纪70年代的陈旧做法,如1976年“税捐稽征法”第35条,自该法1990年修订时废除限制规则距今已近30年。我国既然努力朝向现代法治国家方向行进,近年来又掀起轰轰烈烈的“落实税收法定原则”运动,如果沿用已陈旧落伍并且经理论与实践证明有违宪之虞的半数清税前置程序,不能不说是一种讽刺,因此从长远来看,还是宜彻底废除清税前置程序为妥。

[27] 同注[5]。

### (三) 远期目标下应解决的问题

台湾地区限制规则最终予以废除的演变史还提示我们,如果欲完全废除清税前置程序,需要同时解决如何防止纳税人利用救济程序拖延纳税以及如何引导纳税人尽早缴纳税款两个问题。对于前者,有学者提出,一方面,要在立法上作相应完善,现有税收担保、税收保全、税收代位权、税收撤销权和限制出境等制度足以防止纳税人滥用救济权造成国家税款流失;<sup>[28]</sup>另一方面,考虑既设置正向的诱导性条款,如退还多缴税款时加算利息,以鼓励纳税人在提起复议之前先行缴纳税款,又配置反向的阻却性条款,如对于恶意提起救济程序者加算双倍利息,剥夺其拖延纳税可能带来的时效利益。<sup>[29]</sup>我们赞同其中正向和反向措施双管齐下的思路,但并不认可其具体建议。道理很简单,倘若经过救济程序后确认税务机关核定税款有误,退税给纳税人时本就应加算利息,因此难称具有诱导性;至于经过救济程序后纳税人应补缴税款,本就应计征税收滞纳金,倘若再加算利息,则引起二者重复计征的问题;而欲加算双倍利息,尚需证明提起救济程序者具有主观恶意,这一举证责任对于税务机关而言未免强人所难。而由台湾地区经验可以获得的启发是,对防范纳税人利用救济程序拖延纳税可以采取加计税收利息并强制执行的方法,对引导纳税人尽早纳税可以采取半数清税以暂缓强制执行的方法;以下分述之。

#### 1. 对救济程序期间加计税收利息的同时强制执行——反向的阻却性措施

在现行《税收征管法》框架下,如果直接废除清税前置程序而税收滞纳金规则保持基本不变,那么根据救济结果是否有利于纳税人,有两种情形:一是不利于纳税人时,其除须补缴税款外,还须承担救济程序期间被连续加征税收滞纳金的不利益;根据《税收征管法》第32条,按日加征0.05%,需要2000天、即约不到5年半达到滞纳金本金的1倍。二是有利于纳税人时,税务机关应当予以退税。根据《税收征管法》第51条及其《实施细则》第78条,税务机关还应根据办理退税手续当天中国人民银行规定的活期存款利率一并退还退税利息;目前人行活期存款基准利率(简称“活期利率”)仅为0.35%,而《税收征管法》规定的滞纳金比率折合成年比率为18.25%,是活期利率的52倍之多。从这个角度可见,由于补税滞纳金与退税利息之间显失平衡,会影响纳税人是否作出行使救济权的决定。

台湾地区“税捐稽征法”第35条第1项规定,纳税人对核课处分不服的,应于缴纳期限届满之翌日起30日内申请复查;第39条第1项规定,依第35条规定申请复查者,暂缓移送强制执行。在此意义下,复查有缓课税捐停止强制执行的作用。纳税人未按期纳税,若在法定期限内提起复查,则可以中止滞纳金期间的计算。复查程序属行政救济程序,故不加收滞纳金。此外,在诉愿与行政诉讼中也适用期间扣除的规定,亦不加收滞纳金。<sup>[30]</sup>但是,根据“税捐稽征法”第38条第3项,经救济程序终结决定或判决后,纳税人应补缴税款的,稽征机关应自该项补缴税款原应缴纳期间届满之次日起,至填发补缴通知书之日止,按邮政储金一年期定期储金固定利率<sup>[31]</sup>(简称“邮储利率”)按日加计利息一并征收;倘若纳税人未缴税款即提起复查的,与此同理。<sup>[32]</sup>“依此,税捐稽征机关乃另订缴纳期间,而使原先缴纳期间溯及既往加以排除,故原先逾期缴纳所生之滞纳金,可认为溯及既往归于消灭。”<sup>[33]</sup>需要指出的是,台湾地区的利息规则平等适用于征纳双方,典型者如“税捐稽征法”第38条第3项已如前述,该条第2项规定稽征机关应退税的,亦按邮储利率按日加计利息一并退还,甚至第48条之1有关自动补缴漏税得免除处罚但应按日加计的利息亦采邮储利率标准。

[28] 参见茅铭晨:《税务行政复议纳税义务前置的法理反思》,《税务研究》2004年第10期。

[29] 同注[5]。

[30] 参见黄茂荣:《税法总论》(第三册增订二版),植根法学丛书编辑室2008年版,第834-835页。

[31] 经查,自2016年7月6日起适用至今的邮储利率,以500万元为标准分为以下的1.04%和以上的0.21%两种利率。载 <https://ipost.post.gov.tw/pst/index.html>,最后访问日期:2018年1月11日。

[32] 参见台湾地区“税捐稽征法施行细则”第12条及“财政部”1992年5月9日台财税字第811664782号函。

[33] 参见陈清秀:《税法总论》(修订九版),台湾元照出版有限公司2016年版,第406页。

《2015 修订草案》对现行《税收征管法》的税收滞纳金制度作出重大修改,一是在第 59 条将现行税收滞纳金改称为税收利息,同时第 67 条另定滞纳金为按日加收 0.5%。倘若在该草案的框架中废除清税前置程序,当纳税人未予清税就提起救济程序,则救济程序终结后应补税时是加征税收滞纳金还是税收利息不无疑问。基于平等原则以及保障纳税人救济权利的考虑,本文认为,可以借鉴台湾地区的上述做法,纳税人应补税时仅加计税收利息而不加收滞纳金;同理,税务机关退税时也应按相同利率标准加计税收利息一并退还。采取对经救济程序之后纳税人应补税款加计税收利息而非加收滞纳金,既能打消纳税人因担心救济程序期间过长而导致负担的滞纳金款项过高的顾虑从而消除纳税人行使救济权利的制度障碍,又通过加计税收利息避免纳税人反复利用救济程序推迟缴纳税款,防范滥诉。

此外,由于税收利息利率水平低于滞纳金利率水平,如在《2015 修订草案》新规下,可能的税收利息利率为 14.5%,而滞纳金比率则高达按日 0.5%、最高征收率为 100%,<sup>[34]</sup>因此对纳税人提起救济期间不予加收滞纳金而仅加计税收利息,似乎创造了其“获利”的空间。此时,税务机关切莫忘记,在理论上通常认为只有当滞纳金情形系纳税人有过错时才应加收滞纳金的前提下,再高的比率和征收率可能也难以促使有过错的纳税人幡然醒悟而主动纳税,这是为何必须同时有强制执行制度且税务机关必须积极行使强制执行权以征收税款的意义所在。

## 2. 半数清税可暂缓强制执行——正向的诱导性措施

在台湾地区,根据“税捐稽征法”第 20 条和“所得税法”第 112 条第 1 项,滞纳金最长计征期间仅为 30 日,超过滞纳金期间仍未缴纳者,一方面加计利息,另一方面则移送强制执行。尽管如此,为引导纳税人尽早缴纳,“税捐稽征法”在 1990 年修订第 35 条废除限制规则时,亦同步修订其第 39 条,<sup>[35]</sup>第 1 项有关移送强制执行及纳税人申请复查者暂缓移送强制执行已如前述;第 2 项则规定,复查决定之后,如果纳税人对复查决定之应纳税款缴纳半数并依法提起诉愿者,或者纳税人缴纳半数税额确有困难,经稽征机关核准提供相当担保者,继续暂缓移送强制执行。换言之,以复查后、诉愿前的半数清税产生暂缓移送强制执行的效果,从而避免一旦强制执行即为对全部应纳税款的强制执行且可能造成难以回复的后果,来引导纳税人主动半数清税。这一做法值得大陆借鉴。在《2015 修订草案》框架下,如完全废止清税前置程序,可以规定由纳税主体以缴纳半数税款或者提供相应担保的方式来阻止税收强制执行措施的实施。

## 五、结论

在大陆,2008—2017 年的十年间,法院审理税务行政诉讼一审案件的平均收案数量仅为 417 件,占有行政诉讼一审案件的年平均比率仅为 0.29%。<sup>[36]</sup>由于引发税务行政诉讼的税务争议不仅包括必经双重前置程序的纳税争议,也包括适用自由选择程序机制的非纳税争议,因此属于前者情形而导致的税务行政诉讼案件数量只能是更少;至于由于无法满足清税前置程序要求既被挡在复议程序之外、又无缘于法院的纳税争议更是无从统计。诚如有学者所言,“‘纳税前置’的要求可能会减少行政复议的数量,而在行政复议是法院诉讼前置程序的情况下,也将减少诉讼案件的数量。但目前还没有任何经验性数据来支持这一假

[34] 参见李刚:《税收滞纳金的功能与性质的界定方法:利罚参照比较法》,《税务研究》2018 年第 5 期。

[35] 此次修订之前的第 39 条仅规定:“经确定后逾期未缴之税捐,由税捐稽征机关移送法院强制执行。”

[36] 数据来源:《中国统计年鉴》,http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/,最后访问日期:2019 年 5 月 30 日。



设。”<sup>[37]</sup>然而实践中,已然出现了地方性法规<sup>[38]</sup>或者司法判决试图用法律解释方法使纳税人得以绕开清税前置程序而通过诉讼程序维护其合法权益的努力,尽管其解释方法与结论是否妥当还值得进一步探讨,<sup>[39]</sup>但已足以反映出地方立法机关和司法机关对清税前置程序剥夺纳税人诉权的一种否定性评价。同时,清税前置程序对纳税人平等权和救济权所造成的限制乃至剥夺是不争的理论事实,而废除这一程序也早就成为学界共识,甚至税收实务界亦不乏主张者。<sup>[40]</sup>

就维护纳税人的平等权和救济权而言,《2015 修订草案》有关清税前置程序位置的变动既非量变,更非质变,即便作为近期目标的部分清税前置程序也仅为量变而已,长远之计还是应当完全废除清税前置程序,同时辅之以正向的诱导性措施和反向的阻却性措施,才能在维护纳税人的宪法权利与保障国家税收之间求得均衡。

台湾地区在仅是部分缴纳的复查限制规则,且尚有“司法院大法官”对有关规定进行司法审查的情况下,原“海关缉私条例”第 49 条的有关条款尚且自 1973 年苟活至 2013 年,残喘 40 年。大陆的全部清税前置程序,自 1986 年《税收征管条例》第 40 条成型以来,至今仅 33 年,合宪性审查机构亦是初建,只能期望立法机关躬身反省。诚如有学者所言:“诉权的人权本质还使之具有不可剥夺性或不可否定性。国家不能以任何理由否定诉权。相反,国家还有义务采取积极行动切实保障和促进诉权的实现,排除妨碍和侵害诉权的行为。”<sup>[41]</sup>

## Comparative Study on the Precondition of Tax Administrative Relief between both Sides of Strait —also on the Amendment of Relevant Provisions of the Law concerning the Administration of Tax Collection

Li Gang

**Abstract:** In Taiwan district, Council of Grand Justices reviewed the constitutionality of restrictive rule of tax countercheck four times and finally declared it as “unconstitutional”, which impelling the legislature to remove the above rule. The above-mentioned history tells us that the Precondition of Tax Administrative Relief (PTAR in ab. ), stipulated in Article 88 of the Law concerning the Administration of Tax Collection (LAT in ab. ) in China Mainland, deeply infringes on the right of equality and right of relief of taxpayers according to the Constitution. The latest draft of LAT only changes the position of PTAR from pre-reconsideration to pre-litigation, and expands the scope of tax disputes, which is not as good as Article 88 of the current law. The solution is divided into short-term and long-term: In the near future, tax can be cleared in half, to lessen the infringement on the taxpayers’ right of equality and right of relief; In the long run, taxpayer’s constitutional rights and the national tax revenue can

[37] 崔威:《中国税务行政诉讼实证研究》,《清华法学》2015 年第 3 期。

[38] 2009 年修订的《山东省行政复议条例》第 23 条:“……法律、法规规定行政复议为提起行政诉讼必经程序的,可以对被申请行政复议的具体行政行为提起行政诉讼,也可以对行政复议机关作出的不予受理决定提起行政诉讼。”纳税人未予清税而提起行政复议申请,税务行政复议机关自然是不予受理;根据上述规定,当纳税人对前述不予受理的决定提起行政诉讼时,法院即应受理。

[39] 同注 [5]。

[40] 参见李万甫、孙红梅主编:《〈税收征收管理法〉修订若干制度研究》,法律出版社 2017 年版,第 17、52 页。

[41] 吴英姿:《论诉权的人权属性——以历史演进为视角》,《中国社会科学》2015 年第 6 期。

be balanced by completely abolishing PTAR, meanwhile supplemented with the negative measures by levying interest during relief period and compulsively collecting tax simultaneously, as well as the positive measures by paying tax in half to suspend compulsive enforcement.

**Keywords:** Precondition of Tax Administrative Relief; Comparison; Right of Equality; Right of Relief

（责任编辑：陈鹏）